

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25857C

Inscrit le 1^{er} juillet 2009

Audience publique du 17 décembre 2009

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 25 mai 2009 (n° 22907a du rôle)
dans un litige l'opposant à Madame,
en présence de Madame,
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25857C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 1^{er} juillet 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré le 30 juin 2009 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 25 mai 2009, par lequel ledit tribunal a déclaré partiellement fondé le recours introduit par Madame ..., dite, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2003, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6 en date du 18 septembre 2003, de manière à dire que ledit bulletin encourt la réformation en ce sens qu'en vue de la détermination du bénéfice de cession réalisé par la copropriété, le prix d'acquisition du terrain est à calculer par rapport au prix d'acquisition initial de 15.000.000 LUF, auquel il y a lieu d'ajouter les frais d'acte notarié de 1.210.254 LUF et de 4.415.414 LUF, ainsi que des frais d'obtention de 13.150 LUF, sous réserve de la réévaluation du prix d'acquisition par application d'un coefficient correspondant à l'année où la dépense constitutive du prix d'acquisition a été engagée ;

Vu la notification par la voie du greffe du 1^{er} juillet 2009 de cet acte d'appel à Madame et à Madame, demeurant à L-... ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 7 juillet 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Madame ;

Vu l'ordonnance du vice-président de la Cour administrative du 13 octobre 2009 accordant à l'Etat un délai supplémentaire d'un mois à partir du 8 octobre 2009 pour produire son mémoire en réplique ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 5 novembre 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 10 novembre 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de Madame ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 décembre 2009.

Par acte notarié de donation entre vifs passé en date du 9 octobre 2002, Madame ..., dite et sa sœur, Madame, se virent attribuer à parts égales un pré sis à ..., d'une contenance de 4 hectares 32 ares 9 centiares, de la part de leur mère, donatrice, Madame, veuve de Monsieur, cette donation ayant été faite en avancement d'hoirie.

Suivant acte de vente notarié du 4 avril 2003, Madame et sa sœur, Madame, chacune co-proprétaire pour une moitié indivise, cédèrent une partie dudit terrain à la société s.à r.l. au prix de 2.899.095 euros. Il fut convenu que le prix de vente serait payé moyennant la construction d'une maison de rapport par la société acquéreuse sur l'autre partie du terrain en question.

Le 18 septembre 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit à l'égard de la « Copropriété et consorts » à l'adresse de Madame un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2003, retenant dans leur chef un revenu commun de 2.848.328,75 euros au titre de bénéfice de cession suivant l'article 99^{ter} de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », à répartir par moitié entre Madame et Madame, soit 1.424.164,38 euros pour Madame et 1.424.164,37 euros pour Madame

Le 14 février 2005, Madame déposa sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003 au bureau d'imposition Luxembourg 8 avec un calcul de la plus-value réalisée lors de la cession du terrain susvisé ainsi qu'une demande de transfert de la plus-value réalisée sur un immeuble de remplacement.

Par un courrier de sa fiduciaire du 16 mars 2006 à l'adresse du préposé du bureau d'imposition Luxembourg 6, Madame sollicita la rectification du bulletin d'établissement du 18 septembre 2003, tout en faisant valoir qu'elle n'avait reçu aucune information au sujet de la copropriété et qu'elle n'avait pas donné mandat à sa sœur pour représenter la copropriété auprès de l'administration des Contributions directes.

Le 19 mai 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 6 répondit qu'une rectification dudit bulletin d'établissement n'était plus possible, alors qu'il était « *coulé en force de* »

choses jugées », tout en indiquant que tous les copropriétaires étaient au courant de cette indivision.

Par courrier de son mandataire du 12 juillet 2006, Madame introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'établissement en commun du 18 septembre 2003. Dans le cadre de cette réclamation, elle soutint que le délai pour introduire une réclamation n'avait pas expiré dès lors qu'elle n'avait pas reçu notification dudit bulletin d'établissement en commun.

En l'absence de décision prise par le directeur suite à sa réclamation, Madame fit introduire devant le tribunal administratif, par requête déposée en date du 4 mai 2007, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation dudit bulletin d'établissement en commun du 18 septembre 2003.

A travers un premier jugement du 19 juin 2008, le tribunal administratif retint qu'en l'absence d'une copie intégrale du bulletin d'établissement litigieux soumise en cause, le délégué du gouvernement n'avait pas établi que la notification du bulletin d'établissement à la sœur de Madame avait été faite avec la mention de l'effet contre les autres cointéressés, de sorte que la notification selon la procédure simplifiée du paragraphe 219 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO), n'avait pas été valablement faite et que le délai de réclamation n'avait en conséquence pas commencé à courir. Il rejeta partant le moyen d'irrecevabilité invoqué par le délégué du gouvernement, tiré de la réclamation tardive contre ledit bulletin, et déclara le recours en réformation recevable en la forme. Quant au fond, avant tout autre progrès en cause, le tribunal ordonna la mise en intervention de Madame dans l'instance en cause, conformément à l'article 14 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

En date du 31 juillet 2008, Madame fit déposer au greffe du tribunal administratif une requête tendant à la mise en intervention de sa sœur, Madame, et lui fit signifier ladite requête par exploit d'huissier du 4 août 2008.

Par jugement du 25 mai 2009, le tribunal déclara la requête en intervention forcée recevable en la forme.

Quant au fond, le tribunal, après avoir noté que le bureau d'imposition avait fixé le prix d'acquisition à partir d'un minimum forfaitaire par unité de surface de terrain agricole vendue sur base de l'article 99^{ter} (3) LIR, constata qu'il se dégageait du dossier fiscal et notamment d'un bulletin de décharge du service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes du 17 juillet 2003 que le terrain litigieux n'était pas qualifié comme un terrain agricole, mais comme un immeuble non bâti par le service compétent de l'administration, pour en déduire que c'était à tort que le bureau d'imposition avait fait application, en l'espèce, des dispositions de l'article 99^{ter} (3) LIR et avait procédé à une détermination forfaitaire du prix d'acquisition.

Quant à la détermination de la plus-value imposable, le tribunal se référa d'abord à l'article 99^{ter} (2) LIR et à l'article 102 (2) LIR pour retenir que la plus-value imposable correspondait à la différence entre le prix de réalisation et le prix d'acquisition de l'immeuble cédé (réévalué suivant le cas), diminuée des frais d'obtention en relation économique avec la transaction, la notion de prix d'acquisition d'un bien utilisé dans le cadre du régime d'imposition des plus-values correspondant à celle donnée par l'article 25 (1) LIR, à savoir l'ensemble des dépenses assumées par l'exploitant pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation.

Ensuite, le tribunal procéda à l'analyse des différents frais invoqués par Madame ... dans sa déclaration sur le revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé et décida, dans la mesure où ces frais concernent les deux copropriétaires du terrain, d'en tenir compte dans l'établissement en commun du bénéfice de cession de la copropriété.

Au titre du prix d'acquisition du terrain cédé, le tribunal constata que les deux sœurs ... avaient acquis le terrain litigieux à la suite d'une donation, en déduisit que, conformément aux termes de l'article 102 (3) LIR, le prix d'acquisition à mettre en compte était celui payé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux, à savoir les parents des sœurs ..., à l'occasion d'un acte d'échange d'... du 24 octobre 1986 et conclut qu'au lieu du prix d'acquisition forfaitaire de 50.766,25 euros retenu par l'administration fiscale, il y avait lieu de retenir comme prix d'acquisition un montant de 15.000.000 LUF, correspondant au prix ainsi désigné stipulé dans l'acte notarié d'échange du 24 octobre 1986.

En outre, le tribunal jugea que les frais d'acte de 1.210.254 LUF se rapportant à l'acte d'échange du 24 octobre 1986 se trouvaient en relation économique avec l'acquisition du bien, de sorte qu'ils venaient s'ajouter au prix d'acquisition. Par contre, il refusa de tenir compte d'un montant de 390.000 LUF, censé représenter le prix des 11 ares qui, en vertu de cet acte d'échange, auraient dû être rétrocédés gratuitement, au motif que cette rétrocession n'était pas documentée et qu'il se dégageait par ailleurs de l'acte de donation du 9 octobre 2002 que cette rétrocession n'avait pas encore eu lieu à cette date.

De même, le tribunal reconnut en tant que frais, rentrant dans le prix d'acquisition, des frais cadastraux de 13.150 LUF, documentés par une facture de l'administration du Cadastre et de la Topographie du 29 août 1996, mais refusa cette qualification dans le chef d'honoraires d'ingénieurs-conseils à hauteur de 3.248.000 LUF au motif que la pièce afférente, censée étayer cette dépense de 3.248.000 LUF, ne constituait qu'une estimation et non pas une facture et qu'il y aurait partant lieu de faire abstraction de ce montant de 3.248.000 LUF, le paiement de cette somme n'ayant pas été autrement documenté.

Finalement, le tribunal admit comme se trouvant en relation économique avec l'acquisition les frais d'acte relatifs à l'acte de donation du 9 octobre 2002. Dans la mesure où le montant de 2.207.707 LUF représentait en fait la quote-part de Madame, l'autre moitié ayant été à charge de Madame, le tribunal ajouta le montant intégral de ces frais, à hauteur de 109.455,25 euros, soit 4.415.414 LUF, au prix d'acquisition global.

Sur base de ces développements, le tribunal déclara le recours en réformation partiellement fondé et réforma le bulletin d'établissement en commun entrepris du 18 septembre 2003 en ce sens qu'en vue de la détermination du bénéfice de cession réalisé par la copropriété, le prix d'acquisition du terrain était à calculer par rapport au prix d'acquisition initial de 15.000.000 LUF, auquel il y avait lieu d'ajouter les frais d'acte notarié respectivement de 1.210.254 LUF et de 4.415.414 LUF, ainsi que des frais d'obtention de 13.150 LUF, sous réserve de la réévaluation du prix d'acquisition par application d'un coefficient correspondant à l'année où la dépense constitutive du prix d'acquisition a été engagée, tout en prononçant le renvoi de l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes pour permettre au bureau d'imposition compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 1^{er} juillet 2009, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 25 mai 2009.

L'Etat déclare limiter la portée de son appel à ce que les premiers juges ont décidé que les frais d'acte relatifs à l'acte de donation du 9 octobre 2002 concernant le terrain susvisé, à hauteur de 109.455,25 euros soit 4.415.414 LUF, seraient en relation économique avec l'acquisition dudit terrain et partant à ajouter au prix d'acquisition initial de 15.000.000 LUF.

L'Etat fait valoir que, ce faisant, les premiers juges auraient méconnu le principe, consacré par l'article 12, point 3, a) LIR, selon lequel les droits de succession constitueraient des dépenses qui ne seraient déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets, ni du total des revenus nets. Il fait exposer que si la législation en matière de la fiscalité indirecte distingue entre droits de succession et droits de donation, cette distinction ne serait pas à transposer à la matière de la fiscalité directe au motif que la législation sur les impôts directs consacrerait le principe de la distinction entre la cession à titre onéreux, d'un côté, et la transmission à titre gratuit, de l'autre côté. A titre d'illustration, l'Etat se réfère aux règles sur les cessions à titre onéreux d'entreprises commerciales, lors desquelles le cédant réalise un bénéfice de cession consistant dans l'excédent du montant net du prix de cession sur la valeur de l'actif net investi au jour de la cession, par opposition à celles relatives aux transmissions à titre gratuit d'entreprises, lors desquelles les valeurs comptables alignées par le cédant doivent être continuées par le cessionnaire comme s'il n'y avait pas de transmission, ainsi qu'au régime des partages considérés comme ayant un effet déclaratif et étant fiscalement neutres, entraînant qu'en l'absence d'un prix d'acquisition, des dépenses dans ce cadre ne peuvent pas être considérées comme étant faites dans le but de l'acquisition d'un bien. L'Etat renvoie finalement à plusieurs dispositions de la LIR constituant des applications de ces principes généraux de droit fiscal et plus particulièrement aux articles 99bis, 99ter et 106 LIR.

L'intimée fait rétorquer que l'argumentation étatique reposerait sur une mauvaise qualification des droits de donation comme étant assimilés aux droits de succession et qu'il faudrait plutôt strictement séparer les droits de donation des droits de succession quelle que soit la ressemblance entre ces deux catégories. Elle critique qu'en soumettant les droits de donation au traitement fiscal prévu à l'égard des droits de succession, il y aurait une application par analogie de la loi fiscale non permise au motif que, conformément à l'article 99 de la Constitution, le législateur serait tenu de définir directement les conditions des prélèvements fiscaux. Elle ajoute que la distinction entre les droits de succession et les droits de donation serait corroborée par le fait qu'ils seraient régis par des textes distincts et introduits à des époques différentes. L'intimée fait remarquer que si les droits d'enregistrement devaient être assimilés aux droits de succession, les droits de mutation immobilière ne seraient pas non plus déductibles dans le cadre du calcul de la plus-value soumise à l'impôt sur le revenu, mais qu'une telle limitation ne serait appliquée nulle part. Elle soutient que l'article 12 LIR comporterait une énumération exhaustive des impôts dont la déduction est rejetée et visant les seuls droits de succession à l'exclusion des droits de donation. Elle conteste la référence au régime des partages et renvoie à l'article 55 (5) LIR et au commentaire y relatif dans le Code fiscal dont il se dégagerait que la notion de droits de succession dans la LIR viserait seulement les droits dus en raison de l'ouverture d'une succession.

La Cour est d'abord amenée à constater que les parties à l'instance ne contestent pas en instance d'appel la conclusion retenue par le tribunal que les frais d'acte litigieux relatifs à l'acte de donation du 9 octobre 2002 sont en principe à qualifier d'élément du prix d'acquisition au sens de l'article 99ter (2) LIR à retenir à la base du calcul de la plus-value imposable dégagée par la cession prévue du 4 avril 2003, de manière que ce volet du jugement entrepris est définitif et que la Cour n'est pas amenée à se prononcer à cet égard.

Ensuite, force est de constater que la question opposant les parties à l'instance se résume à celle de savoir si, nonobstant le principe de la prise en compte définitivement retenu par le tribunal, l'une des interdictions de déductions instaurées par l'article 12 LIR, et plus particulièrement celle de son point 3, a), fait obstacle à la prise en compte des droits de donation payés par l'intimée en raison de la donation entre vifs du terrain en cause faite à elle et sa sœur.

Conformément à l'article 12 LIR, « (...) *ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées* :

1. les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité.

(...)

3. a) l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur la fortune, les droits de succession ainsi que les impôts personnels étrangers, sans préjudice toutefois de la disposition prévue à l'article 13 ci-après, (...) ».

Il se dégage des travaux parlementaires relatifs à la LIR que le projet de loi initial comportait une disposition de l'article 15, n° 3 suivant laquelle n'étaient pas déductibles « *les impôts personnels indigènes (impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt sur la fortune, impôt personnel communal, droits de succession etc.) à l'exception de l'impôt sur les tantièmes (...)* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571¹, p. 5). Cependant, dans son avis du 2 avril 1965, le Conseil d'Etat proposa une nouvelle rédaction du n° 3 de l'article 15 - finalement retenue - qui correspond à la teneur actuelle de l'article 12, point 3, a) LIR, en motivant sa proposition par la considération que « *le caractère limitatif de cette énumération est mieux souligné si l'on évite la référence à la notion générale d'impôts personnels indigènes* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571¹⁶, avis du Conseil d'Etat, p. 9). Dans son rapport final, la commission spéciale déclara qu'elle « *se réfère à l'avis du Conseil d'Etat quant à la nouvelle rédaction de cette disposition* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571²⁷, p. 13).

Il y a dès lors lieu de conclure à partir de la genèse du libellé de la disposition de l'article 12, 3. a) LIR que le principe de l'exclusion générale d'une déduction des impôts personnels indigènes inscrit dans le projet de loi initial a été remplacé par une énumération limitative d'impôts dont la déduction n'est pas admise, entraînant que d'autres impôts ou taxes non énumérés à l'article 12, 3. a) LIR ne sont pas visés par l'exclusion de déductibilité y ancrée.

Bien que les droits de succession et les droits de donation entre vifs soient qualifiés, les uns et les autres, en tant qu'impôts indirects de l'Etat, une distinction fondamentale oppose ces deux catégories, ne fût-ce qu'en raison du fait que les droits de succession s'analysent en impôt sur la valeur de biens transmis à cause de mort tandis que les droits de donation entre vifs frappent, en tant que droits d'enregistrement, la cession de biens à titre gratuit du vivant de celui qui s'en défait. Par voie de conséquence, il ne saurait y avoir assimilation aux droits de succession visés à l'énumération limitative de l'article 12, 3. a) LIR des droits de donation actuellement litigieux.

Afin de tenir compte du caractère limitatif de l'énumération des impôts non déductibles fixée *expressis verbis* par le législateur à son n° 3, a), une interdiction de déduction ne saurait pas non plus être déduite d'autres dispositions de l'article 12 LIR ou du principe sous-jacent à la législation sur les impôts directs de la distinction entre la cession à titre onéreux, d'un côté, et la transmission à titre gratuit, de l'autre côté, sous peine de vider de son sens l'expression claire et précise du libellé de la loi.

Il en découle que le principe de non-déductibilité tel que cadré par l'article 12 LIR ne s'oppose pas à la prise en compte en l'espèce des droits de donation au niveau de l'application de l'article 99^{ter} (2) LIR, de sorte que c'est à juste titre que les premiers juges les ont compris comme élément du prix d'acquisition au sens de la disposition légale sous revue.

Par voie de conséquence, l'appel étatique, tel que limité à ce seul point, est à rejeter comme n'étant pas fondé et le jugement dont appel est à confirmer dans la mesure où il a été entrepris.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel limité du 1^{er} juillet 2009 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement dont appel dans la mesure où il a été entrepris,
condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 17 décembre 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

MAY

DELAPORTE